GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35978C
Inscrit le 10 mars 2015

-

Audience publique du 16 février 2016

Appel formé par
la société anonyme Soc. B, Luxembourg,
contre
un jugement du tribunal administratif du 28 janvier 2015 (n° 33982 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune

----
-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35978C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 10 mars 2015 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l., ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme Soc.C. B, établie à L-…, représentée par ses organes légaux en fonctions, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 janvier 2015 (n° 33982 du rôle), l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 novembre 2013 (n^{os} C17065 et C18059 du rôle) ayant statué sur ses réclamations contre les bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les exercices 2009 et 2010 et les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les exercices 2009 et 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 avril 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2015 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l. pour compte de la société anonyme Soc. B ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 juin 2015.

-

En date du 29 juin 2011, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société anonyme Soc. B, ci-après désignée par « *Soc. B*», le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2009 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année.

Le 25 juillet 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de la même société le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2010 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2009 renseigne que l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants :

« *1) Pour les motifs vous communiqués en détail par le biais de sa lettre recommandée du 19 mai 2011, missive qui s'est inscrite dans le cadre de l'application du paragraphe 205, alinéa (3) de la loi générale des impôts (AO), le bureau d'imposition Sociétés 2 est tenu de refuser à la s.a. Soc. B la prise en considération fiscale du report de pertes (I.R.C./I.C.C.) qui se trouvent en relation avec les années 1992 à 2005, et ce pour un total de 4.321.268,01 euro.*

2) Pour ce qui est des tirets 1 et 2 de votre prise de position écrite du 15 juin 2011 (envoi recommandé réceptionné le 17 juin 2011), il est partant indiqué de vous renvoyer aux développements exposés à travers les points I., II. et III. du pré-évoqué courrier du bureau d'imposition Sociétés 2 du 19 mai 2011.

3) Quant à la remarque dont fait état le tiret 3 de votre prédite prise de position du 15 juin 2011, il y a lieu de rappeler que ni préalablement, ni subséquemment à l'acquisition, par les consorts … le 20 août 2007, des actions de la s.a. Soc. B, le bureau d'imposition Sociétés 2 n'a jamais été saisi d'une quelconque demande tendant à l'obtention d'un accord préalable en rapport avec le traitement fiscal à réserver dans le présent contexte à cette opération, de sorte qu'il n'a à aucun moment manifesté le moindre assentiment à cet égard. Il ne saurait partant être question d'une entrave en l'espèce au principe de la bonne foi (« Treu und Glauben »).

4) Supplémentairement à ce qui se trouve déjà mentionné au dernier alinéa du point III. de la lettre du bureau d'imposition Sociétés 2 du 19 mai 2011, il s'impose encore d'ajouter que le report de la perte 2008 (378.581,46.euro euro) encourue par la s.a. Soc. B est, bien entendu, conditionné par l'issue de la mise en œuvre de la disposition de l'article 1er, alinéa (2) du règlement grand-ducal du 1er juillet 1981 portant exécution de l'article 164bis, alinéa 5 (renuméroté plus tard en alinéa 7) de la loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR) : « (2) Les pertes reportables afférentes à des exercices antérieurs à la date d'admission du groupe au régime d'intégration fiscale (cf. en l'occurrence l'autorisation du 10 décembre 2009 en relation avec l'octroi du régime d'intégration à partir de 2009 Soc. B s.a. … /… s.a. filiale) peuvent être reportées par la société mère dans les conditions de l'article 114 LIR, mais seulement dans la mesure où la société qui les a subies (sociétés filiales ou société mère) dégage un résultat bénéficiaire ».

Par un courrier entré au service contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes le 29 septembre 2011, Soc. B introduisit une réclamation contre les bulletins précités de l'année 2009 et, par courrier entré au service contentieux de la direction l'administration des Contributions directes le 25 octobre 2012, Soc. B introduisit une réclamation contre les bulletins précités visant l'année d'imposition 2010.

Par une décision du 8 novembre 2013, inscrite sous les numéros C17065 et C18059 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », rejeta ces réclamations comme non fondées sur base des motifs suivants :

« Vu la requête (C 17065) introduite le 29 septembre 2011 par le sieur …, au nom de la société anonyme Soc. B., avec siège à L-…, pour réclamer contre « lesdites impositions » émises « en date du 29 juin 2011 » ;

Vu la requête (C 18059) introduite le 25 octobre 2012 par le sieur … au nom de la société anonyme SOC. B, avec siège à L-…, pour réclamer contre « lesdites impositions » émises « en date du 25 juillet 2012 » ;

Considérant que les deux requêtes ne désignent pas les bulletins critiqués, que les réclamations sont cependant à considérer comme étant dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009, émis le 29 juin 2011, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2010, émis le 25 juillet 2012 ;

Considérant que les requêtes ayant des objets communs, il y a lieu de les joindre pour y statuer par une seule et même décision ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte de pertes reportables déclarées ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'intermédiation, l'acquisition et la vente, la promotion, la réalisation, la mise en valeur, la location et l'administration de tous biens mobiliers et immobiliers situés au Grand-Duché de Luxembourg ou à l'étranger, ainsi que toute opération commerciale, industrielle ou financière, s'y rattachant directement ou indirectement, que ce soit pour compte propre ou pour compte de tiers ;

que la réclamante a en outre pour objet la prise de participations, sous quelque forme que ce soit, dans d'autres sociétés luxembourgeoises ou étrangères, ainsi que la gestion, le contrôle et la mise en valeur de ces participations ;

qu'elle peut notamment acquérir par voie d'apport, de souscription, d'option, d'achat et de toute autre manière des valeurs mobilières de toutes espèces et les réaliser par voie de vente, cession, échange ou autrement ;

Considérant qu'en matière d'impôt sur le revenu, le report de pertes subies antérieurement à l'exercice d'exploitation est réglé par les dispositions de l'article 114 L.I.R, tandis qu'en matière d'impôt commercial communal, la déduction de telles pertes du bénéfice de l'exercice est permise dans les conditions du § 9bis GewStG ;

Considérant que si un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro, avait reconnu en plus une perte dans le chef de la réclamante, la réclamation n'aurait pas été admise contre tel bulletin, mais seulement contre un bulletin futur opérant report de la perte (article 114 L.I.R. et paragraphe 9bis GewStG) déterminée par reconstitution des bénéfices et des pertes depuis la dernière imposition à cote positive de la période éligible pour le report de pertes et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro (jugement tribunal administratif du 4 février 1998, n°9850 du rôle) ;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur les pertes et bénéfices des exercices antérieurs ;

que tant pour l'impôt commercial communal que pour l'impôt sur le revenu, les pertes susceptibles de déduction sont pour les années 2009 et 2010, celles survenues depuis 1992 ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition des années 2009 et 2010, le bureau d'imposition a refusé de déduire les pertes reportables déclarées pour les années 1991 à 2005 ;

Considérant qu'en ce qui concerne le report de pertes dans le cas du « Mantelkauf », la Cour administrative a reconnu dans son arrêt pris en date du 15 juillet 2010, numéro 25957C du rôle, la déduction des pertes fiscales antérieures dans le chef d'une société de capitaux luxembourgeoise, mais que les juges n'ont pas exclu d'office et en toute hypothèse une appréciation économique d'une opération concrète afin de vérifier si elle n'est pas constitutive d'un abus de droit dont l'existence doit être admise au cas où la personnalité juridique et fiscale de la société est utilisée aux seules fins de contourner le caractère personnel du droit au report de pertes, et l'interdiction en découlant d'une transmission des dites pertes dans le seul but d'user des pertes reportables afin d'éviter l'imposition des bénéfices afférents (vor aussi circulaire du directeur des contributions L.l R. n° 114/2 du 2 septembre 2010) ;

que les juges ont précisé à ce sujet que «les circonstances que le report de pertes soit réclamé par une société ayant cessé son activité antérieure et n'ayant plus disposé d'un actif social d'une valeur économique relevante, que les parts de cette société aient été cédées à de nouveaux associés et que cette société exerce ensuite une activité entièrement différente, éventuellement déjà antérieure dans le chef des nouveaux associés, et profitable doivent être qualifiées d'indices dans le sens de l'existence d'un abus de droit. Dans l'hypothèse où un tel abus de droit au sens du § 6 (1) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite «Steueranpassungsgesetz» (StAnpG), se trouverait vérifié, le report de pertes d'exercices antérieurs devrait être refusé conformément au § 6 (2) StAnpG» (CA n° 25957C du rôle) ;

Considérant que les juges estiment que les constructions à vocation purement fiscale (« Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ») sont susceptibles d'être remises en cause sur la base de l'état actuel de la législation en appliquant la théorie de l'abus de droit ;

Considérant que la circulaire directoriale susmentionnée retient enfin que « le droit au report de pertes antérieures est refusé si le bureau d'imposition peut conclure sur la base des circonstances du rachat de la société en pertes, telles que la cessation de l'activité

antérieure ayant généré les pertes, l'absence d'actif social ayant une valeur économique réelle (coquille vide), la cession des parts de la société avec changement presque concomitant d'activité, que l'opération de rachat peut être qualifiée comme étant abusive si elle a été réalisée dans le seul but d'utiliser des pertes reportables afin de neutraliser l'imposition des bénéfices » ;

Considérant que la réclamante a été constituée en date du 29 août 1990 sous la forme juridique d'une société anonyme ;

que lors de la constitution, les actions ont été souscrites, d'une part, par la société anonyme holding dénommée « … » à raison de 99 actions et, d'autre part, par le sieur … à raison d'une action ;

Considérant que les comptes annuels de la réclamante remis pour les années 1991, 1992, 1993, 1994 et 1995 retiennent à l'actif un immeuble qui a été vendu en 1995 avec une perte de … francs ;

Considérant que les comptes annuels de la réclamante ne reprennent aucun actif corporel pour les années 1996 à 2005 ;

que les comptes annuels des années 1991 à 2005 ne laissent pas présumer l'existence d'un fonds de commerce quelconque dans le chef de la réclamante, la réclamante ayant réalisé des résultats négatifs d'un montant total de quelque 4.421.128 euros au cours de cette période ;

Considérant qu'il y a encore lieu de relever que la réclamante n'a pas remis des comptes annuels pour les années 1997, 1998 et 1999 ;

qu'il résulte néanmoins des comptes annuels de l'année 1998, qui ont été déposés au registre de commerce et des sociétés que des créanciers de la requérante ont renoncé au cours de l'année 1998 à leurs dettes à raison d'un montant de … francs ;

que dans l'hypothèse où cette renonciation de dettes aurait représenté un gain d'assainissement en vertu de l'article 52 L.I.R., il y a lieu de rappeler que cette exonération du gain d'assainissement ne pourrait pas donner lieu à une perte compensable (article 114 alinéa 2 numéro 1 L.I.R.) ;

Considérant en l'espèce qu'il n'est pas litigieux que la société anonyme résidente dénommée « Soc. D », société de participation financière du groupe Soc. C, a acquis en date du 20 août 2007, la totalité des actions de la réclamante pour un prix de … euros ;

Considérant qu'il ressort encore des comptes annuels des années 2007 et 2008 de la requérante et d'une autre société du groupe Soc. C dénommée « Soc. A » que les deux sociétés ont fait valoir une facturation intra-groupe ;

que les bulletins des années en cause des deux sociétés ont fait l'objet de réclamations auprès du directeur des contributions vidées sous les numéros C16072 et C16073 ;

qu'au titre des années 2007 et 2008, la société Soc. A entendait réduire son revenu imposable par la déduction de commissions à la réclamante ;

que la société Soc. A est cependant restée en défaut de fournir des explications et moyens concluants afin d'élucider la justification du paiement des commissions à une

société sans activité économique réelle depuis une dizaine d'années, i.e. la réclamante, à d'autres fins que la réduction de son revenu imposable ;

qu'en l'espèce, la société Soc. Aentend transférer une partie de son revenu imposable vers un autre organisme à caractère collectif disposant de pertes importantes reportables en vertu de l'article 114 L.I.R. et du § 9bis GewStG ;

Considérant qu'en l'occurrence, le groupe Soc. C a dès lors utilisé la structure existante de la réclamante, i.e. sa « coquille vide » afin d'y transférer les bénéfices réalisés par d'autres sociétés du groupe Soc. C au seul but de profiter des pertes reportables de la requérante ;

Considérant, d'une part, qu'au vœu du § 5 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), le droit fiscal doit s'attacher à des faits réels et que, pour les besoins de l'imposition, il n'y a pas lieu de tenir compte de simulations ;

que d'autre part, lors d'un abus de droit, les impôts sont à percevoir de la même manière qu'ils l'auraient été dans le cas d'une conception juridique tenant compte des activités, des relations et de la réalité économique (cf. « agir comme entre tiers »), conformément au § 6 StAnpG qui retient, en ses alinéas 1er et 2e ;

„(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären".

Considérant que, même si en principe, chaque contribuable est libre en ce qui concerne ses choix et décisions relatifs aux possibilités générales de configuration ou de conception, il n'en est pas moins qu'une configuration spécialement destinée à des fins de procuration d'avantages pécuniaires par le biais de l'optimisation fiscale au détriment du Trésor public, puisse, le cas échéant, tomber sous les dispositions des paragraphes 5 et 6 StAnpG précités.

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'un abus de droit au sens du § 6 alinéa 1er de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) se trouve vérifié ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 février 2014, Soc. Bfit introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision du directeur du 8 novembre 2013.

Dans son jugement du 28 janvier 2015, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la demanderesse aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 10 mars 2015, Soc. Ba fait régulièrement relever appel de ce jugement du 28 janvier 2015.

Quant au fond, l'appelante renvoie d'abord à l'exposé des faits à la base du litige tel que développé par elle en première instance et repris dans le jugement *a quo*. L'appelante réexpose ainsi qu'elle aurait été constituée en l'année 1990 et aurait eu une certaine

réputation dans le secteur immobilier et qu'en 2006, la société Soc. D, ci-après désignée par la « *Soc. D* », aurait acquis l'ensemble de ses actions. Elle aurait eu son siège social à un endroit autre que celui de la société anonyme SOC. A S.A., ci-après désignée par la « *société …* », tandis que d'autres sociétés du groupe Soc. C, à savoir les sociétés … S.A., … S.A. etc., auraient établi leur siège à la même adresse que la société …. L'objectif recherché par l'acquisition de ces actions aurait été celui d'intervenir dans des opérations immobilières importantes en toute discrétion et partant sans révéler le lien avec elle-même. En l'année 2007, l'appelante aurait facturé à la société … des services rendus à travers une facture globale d'un montant de a.- €, tout en précisant que suite à des discussions, le préposé du bureau d'imposition aurait paru accepter une telle refacturation, à condition que celle-ci fût limitée au montant de c.- €. Par la suite, aux termes d'un nouvel échange de lettres, toute refacturation aurait cependant été rejetée comme « *facturation fictive* ». Le bureau d'imposition aurait considéré comme fictives les prestations de service à la base de la facture émanant de l'appelante, en se référant aux normes de l'OCDE et plus particulièrement au principe du « *dealing at arms' length* ».

L'appelante souligne que dans la mesure où le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007 émis à son égard aurait retenu une perte, toute réclamation contre ce bulletin aurait été irrecevable, faute d'intérêt.

En droit, l'appelante critique le tribunal pour avoir retenu la qualification de l'abus de droit au sens du § 6 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée « *StAnpG* », à l'égard des opérations en cause. Elle critique que le tribunal aurait analysé chacun des quatre critères d'un abus de droit alors même que l'Etat se serait limité en première instance à simplement énoncer lesdits critères sans pour autant les qualifier dans le cas d'espèce et que la décision directoriale aurait simplement cité le § 6 StAnpG sans même énoncer ces mêmes critères. L'appelante considère dès lors qu'en étayant l'intégralité de la motivation tendant à établir l'existence d'un abus de droit non pas sur base de l'argumentation développée par l'Etat mais de sa propre motivation indépendante, le tribunal aurait violé les règles de la charge de la preuve en ce que la preuve de l'abus de droit incomberait à l'Etat. A titre subsidiaire, l'appelante fait valoir que même en admettant que le délégué du gouvernement aurait qualifié l'abus de droit en l'espèce en première instance, il ne pourrait cependant, au vu de l'absence d'une motivation relative à la qualification de l'abus de droit contenue dans la décision directoriale, pas être admis à fournir cette motivation pour la première fois devant le tribunal administratif et la jurisprudence citée par le délégué du gouvernement pour se prévaloir de cette faculté aurait été émise dans le cadre de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse dont l'application serait exclue en matière d'impôts directs.

Ce moyen manque cependant en fait dans la mesure où, contrairement à l'allégation afférente de l'appelante, le délégué du gouvernement a, dans le cadre de son mémoire en réponse en première instance, non seulement énoncé les critères pour pouvoir voir admettre un abus de droit mais également précisé les raisons pour lesquelles, dans son analyse, les conditions de l'abus de droit se trouveraient vérifiées en l'espèce. Dans ces conditions, un examen circonstancié des critères d'un abus de droit par le tribunal afin de prendre utilement position par rapport à cette argumentation étatique et aux contestations afférentes de l'appelante ne saurait être considéré comme ayant impliqué un renversement de la charge de la preuve, mais s'analyse en une réponse aux moyens des parties. En outre, aucune règle de la procédure contentieuse en matière d'impôts directs n'empêche l'Etat de compléter la motivation d'un acte décisionnel déféré à travers ses mémoires déposés dans le cadre de l'instance contentieuse.

Quant à la qualification de l’abus de droit, l’appelante conteste l’analyse du tribunal suivant laquelle le principe « *dealing at arms’ length* » se retrouverait de manière générale dans le § 6 StAnpG et renvoie aux modifications législatives récentes dont les travaux parlementaires admettraient que les dispositions ayant régi la matière des prix de transfert et de la pleine concurrence auraient été limitées à celles des articles 56 et 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », entraînant que l’analyse du tribunal dénaturerait le § 6 StAnpG qui ne fournirait pas une base légale pour la vérification du principe « *dealing at arms’ length* ».

Relativement à l’existence d’un abus de droit, l’appelante critique le tribunal pour avoir conclu que son activité serait devenue complètement différente suite à l’acquisition de ses parts sociales par la Soc. D en soulignant que son activité initiale et postérieure à ladite acquisition aurait toujours été immobilière, de manière qu’il n’y aurait point eu de changement d’activité. Le fait qu’elle aurait eu une activité limitée avant cette acquisition et qu’elle n’aurait pas eu d’actif ne serait pas un indice suffisant pour faire conclure à l’existence d’un abus, au motif que dans le secteur immobilier, l’importance des projets et la particularité des investissements justifieraient qu’une société cède un actif et attendrait plusieurs années avant de procéder à une nouvelle acquisition immobilière. L’appelante ajoute que les commissions lui dues par la société … ne représenteraient pas son unique revenu, vu qu’elle aurait investi en l’année 2008 quelque … d’euros dans des participations dans des sociétés immobilières et un million d’euros dans un objet immobilier et qu’elle aurait effectué de nouveaux investissements dans la suite et fusionné avec une autre société luxembourgeoise.

Quant au reproche lui fait par l’Etat en première instance tiré du défaut de fournir des éléments concrets permettant de vérifier la réalité économique des opérations litigieuses, l’appelante se prévaut d’un courrier du 24 octobre 2008, adressé par elle au bureau d’imposition, qui reprendrait toutes les opérations immobilières traitées par Monsieur … pour le compte de Soc. B. D’autre part, les ressources matérielles nécessaires pour l’appelante seraient peu importantes compte tenu de l’activité consistant à s’occuper de certains projets importants et elles pourraient par ailleurs être fournies soit par Monsieur …, utilisant sa voiture privée, son ordinateur privé ou encore son téléphone privé, sans que celui-ci ne soit obligé de facturer ces services, soit en profitant des services de la part de la société …. L’appelante soutient que ce serait ainsi qu’elle aurait comptabilisé en 2008 un montant total de … € en tant que « *autres charges externes* » et payé ce montant à la société ….

Finalement, l’appelante épingle la conclusion du tribunal que la réalité économique des prestations de services fournies ne serait pas prouvée et que le § 5 StAnpG serait dès lors applicable en ce que des recettes réalisées par la société … lui auraient été attribuées à tort. L’appelante fait valoir que la simulation au sens du § 5 StAnpG impliquerait que les contribuables n’auraient pas pris en compte l’ensemble des conséquences de la structure envisagée par eux, mais qu’en l’espèce, dès lors qu’elle-même n’aurait pas disposé des infrastructures nécessaires à son activité, elle devrait rémunérer la société … pour la mise à disposition desdites infrastructures. Le tribunal aurait analysé la facture relative à cette mise à disposition mais l’aurait écartée en affirmant que l’appelante n’aurait pas fourni les contrats avec les clients respectifs et les factures afférentes afin de pouvoir voir vérifier si les opérations avaient effectivement été réalisées par elle. Or, les commissions versées correspondraient aux montants facturés par un commissionnaire pour des prestations de services effectuées sur le marché et facturées par l’appelante même à ses clients. L’appelante en déduit que les sociétés impliquées, tout en faisant partie du même groupe, auraient pris en compte toutes les conséquences de la structure juridique mise en place, à savoir,

premièrement, la mise à disposition des moyens à l'appelante pour effectuer ses prestations de services de commission, deuxièmement, la réalisation de ces prestations par l'appelante par le biais des moyens mis à sa disposition et pour lesquels une rémunération est versée à la société … et, troisièmement, la facturation par l'appelante à la société … des prestations fournies en considération du coût de la mise à disposition des moyens prévisés et des coûts administratifs structurels de l'appelante.

En conclusion de ces moyens, l'appelante conclut que les redressements opérés par l'administration et confirmés par le tribunal sur base du truchement des §§ 5 et 6 StAnpG seraient injustifiés.

Il convient de rappeler liminairement que l'objet des critiques de l'appelante consiste en certains redressements des bénéfices déclarés par l'appelante au titre des exercices 2007 et 2008. Ainsi, pour l'année 2007, le bureau d'imposition a refusé de reconnaître la réalité du revenu de la commission de a.- € payée par la société … à l'appelante et a exclu ce revenu du bénéfice imposable, de manière à retenir un bénéfice nul au titre de cet exercice et à fixer des cotes zéro pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal. Pour l'année 2008, le bureau d'imposition a pareillement refusé la reconnaissance fiscale en tant que revenu des commissions d'un total de b.- € payées par la société … à l'appelante et il a en sus imputé fiscalement à la société … le montant de d.- € déclaré par l'appelante en tant que produit consistant en des commissions de gérances. De même, le bureau d'imposition a refusé d'admettre comme dépense d'exploitation le montant de e.- € facturé par la société … à l'appelante en tant que refacturation intra-groupe de certains frais et de rémunération de certains services. Par voie de conséquence, le bureau d'imposition a réduit le bénéfice déclaré de l'exercice 2008 de b.- + d.- – e.- = f.- €, de manière à avoir fixé au titre de l'année 2008 un bénéfice imposable de -… € et des cotes zéro pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal. Au titre de l'année 2009, le bureau d'imposition a retenu un bénéfice imposable de l'appelante-même de … € sur lequel une partie de la perte de l'exercice 2008 a été reportée et le bénéfice soumis à l'impôt provient en fait de la société anonyme … avec laquelle l'appelante se trouvait soumise au régime d'intégration fiscale à partir de l'année 2009. Pour l'année 2010, le bureau d'imposition a fixé un bénéfice imposable de l'appelante, y compris celui de sa filiale intégrée, de … € sur lequel seul le solde de la perte de l'exercice 2008 fut reporté, de manière que le bénéfice soumis à l'impôt s'élevait à … €. Il s'ensuit que pour les exercices 2009 et 2010, le bureau d'imposition a refusé le report sur les bénéfices imposables respectifs des pertes subies par l'appelante durant les années 1992 à 2005. Ces redressements sont basés en substance sur l'existence d'une simulation au sens du § 5 StAnpG et d'un abus de droit au sens du § 6 StAnpG impliquant l'appelante, la société … et au moins une autre société du groupe Soc. C, étant précisé que les mêmes simulation et abus de droit sont également pris comme base pour des redressements consistant essentiellement en la négation de la réalité des dettes de commissions dues à l'appelante à hauteur de a.- € pour l'année 2007 et de b.- € pour l'année 2008 et mises en compte par la société … en tant que dépenses d'exploitation, lesquels font l'objet d'un arrêt parallèle de la Cour de ce jour dans le cadre d'un appel inscrit sous le numéro 35979C du rôle.

Au vu des argumentations respectives des parties, il convient partant de vérifier en premier lieu si l'existence d'un abus de droit peut être admise en l'espèce en ce qui concerne les années d'imposition en cause.

La Cour rejoint les premiers juges dans leur position que les reproches étatiques fondés sur l'abus de droit doivent être examinés au regard de la globalité des opérations faites en l'espèce et des personnes physiques et morales étant intervenues dans leur cadre, à

savoir tant au regard de l'acquisition de parts de Soc. B et de la demande de report de pertes dans ce contexte, qu'au regard des refacturations intra-groupe et de la déduction par la société … des commissions litigieuses à titre de dépenses d'exploitation. Il en découle également que toutes les opérations effectuées dans le cadre du détournement de formes et d'institutions du droit privé par les personnes impliquées doivent, le cas échéant, se voir dénier les effets fiscaux recherchés dans le chef de chacune de ces personnes indépendamment de la question de savoir quelle personne était à l'origine de cet abus de droit.

Le § 6 StAnpG, invoqué par le bureau d'imposition et le directeur, dispose en ses alinéas (1) et (2) comme suit :

« *Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären ».

Au vœu de l'alinéa 1er de cette disposition, la reconnaissance d'un abus de droit suppose ainsi la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

En ce qui concerne le premier élément de l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, les opérations pertinentes en l'espèce consistent tout d'abord en l'acquisition de l'ensemble des actions de l'appelante par la Soc. D, qualifiée de manière incontestée comme société de participation financière du Soc. C, au prix de … € et partant en l'intégration de l'appelante dans la structure dudit groupe. Les autres opérations portent en substance sur l'imputation de créances intra-groupes à Soc. B du chef de prestations de services qu'elle aurait fournies en faveur d'autres sociétés du même groupe et notamment de la société …, ainsi que la mise à sa charge de refacturations intra-groupe de certains frais et de rémunérations de certains services de mise à disposition que la société … aurait accordés à l'appelante. Ces opérations économiques de droit privé, dont la réalité n'est pas contestée en tant que telle par l'appelante, rentrent dans la notion de formes et institutions du droit privé, de sorte que cet élément constitutif de l'abus de droit au sens du paragraphe 6 StAnpG se trouve vérifié.

Le deuxième élément d'une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt découle du régime du report de pertes d'exercices antérieurs sur les bénéfices d'exercices subséquents.

En effet, il convient de rappeler que Soc. B avait accumulé durant les années 1991 à 1995 des pertes à hauteur de … € (… LUF), le total des pertes ayant atteint le montant global de … € avec la fin de l'exercice 2005. L'article 114 LIR, qui dispose que « *(1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale* (…) », et le § 9*bis* de la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal, intitulée « *Gewerbesteuergesetz* », en abrégé « *GewStG* », disposant que « *(1) Le bénéfice d'exploitation est réduit à concurrence des pertes qui ont été constatées lors du calcul du résultat d'exploitation de 1991 et des exercices suivants par l'application des dispositions*

des paragraphes 7 à 9 de la loi. (…) », prévoient pour les pertes d'exploitation subies depuis l'année 1991 un régime de compensation avec les bénéfices réalisés durant des exercices ultérieurs. Ainsi, suite à l'acquisition des actions de Soc. B par la Soc. D et son intégration au Soc. C, l'imputation fiscale de revenus à Soc. B, plutôt qu'à une autre société réalisant des bénéfices imposables sans pouvoir mettre à profit un report de pertes antérieures, et les déductions correspondantes, au titre de dépenses d'exploitation sur le fondement de l'article 45 LIR, dans le chef d'autres sociétés du même groupe permettaient de réaliser des bénéfices ne subissant en réalité aucune charge d'impôt tant que des pertes reportables d'exercices antérieurs non encore compensées subsistaient dans le chef de Soc. B. Dans ces conditions, c'est à juste titre que les premiers juges ont considéré que les opérations critiquées par l'Etat ont eu pour effet de réduire, voire de contourner l'imposition, à un premier niveau dans le chef de l'appelante et à un second niveau, par l'effet des déductions de dépenses d'exploitation, au niveau de la société …, de manière que ce deuxième élément se trouve également vérifié en l'espèce.

Quant au troisième élément de l'usage d'une voie inadéquate, il convient de porter quelques précisions liminaires.

Ainsi, le caractère simplement inhabituel des formes, constructions ou opérations de droit privé n'est pas à lui seul suffisant pour les voir qualifier d'inadéquates au vu de la liberté en principe reconnue au contribuable de choisir la voie la moins imposée, mais il faut, dans un cas tel celui de l'espèce, que l'objectif économique soit atteint par cette voie dans le contexte économique donné d'une manière telle qu'elle permet l'obtention d'un effet fiscal que le législateur ne peut pas être considéré comme ayant voulu accorder dans le cadre d'une application de la loi fiscale conforme à son intention (cf. Cour adm. 18 mars 2014, n° 32984C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 13).

En outre, dans la mesure où le régime du report de pertes d'exercices antérieurs est en cause en l'espèce, les premiers juges ont considéré à juste titre que la question de l'adéquation de la voie choisie doit être examinée devant la toile de fond de l'exigence posée par l'article 114 (2) n° 3 LIR, disposant que « *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction* », de l'identité entre le contribuable ayant supporté économiquement la perte et celui qui invoque son report sur un exercice subséquent et qu'ils ont renvoyé à cet égard aux principes dégagés par la Cour dans des arrêts des 4 février et 15 juillet 2010 (cf. Cour adm. 4 février 2010, n° 25957C du rôle, et 15 juillet 2010, n° 25957Ca du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 259). La Cour a en effet déjà décidé que le droit au report dans le chef d'une collectivité est uniquement conditionné par la qualité de société au sens du droit des sociétés et par l'identité juridique de la personne morale. Elle a également retenu que si la LIR ne comporte aucune disposition expresse tendant à requérir le maintien d'une identité économique dans le chef d'une société de capitaux comme condition pour pouvoir prétendre au report de pertes d'exercices antérieurs et s'il ne se dégage ni du libellé de l'article 114 LIR, ni de sa *ratio legis*, que le législateur fiscal ait voulu subordonner le droit au report des pertes à l'existence d'une identité de l'entreprise d'après des critères économiques, et plus particulièrement à une identité économique de la société d'un point de vue matériel et personnel, une appréciation économique d'une opération concrète ne saurait être exclue afin de vérifier si elle n'est pas constitutive d'un abus de droit au sens du paragraphe 6 (1) StAnpG, dont l'existence devrait être admise au cas où la personnalité juridique et fiscale de la société serait utilisée aux seules fins de contourner le caractère personnel du droit au report de pertes et l'interdiction en découlant d'une transmission desdites pertes dans le seul but d'user des pertes reportables afin d'éviter l'imposition des bénéfices afférents. Dans ce contexte, les circonstances que le report de pertes est réclamé par une société ayant cessé dans le passé son activité antérieure et n'ayant plus disposé d'un actif social d'une valeur

économique relevante, que les parts de cette société ont été cédées à de nouveaux associés et que cette société exerce ensuite une activité entièrement différente, éventuellement déjà antérieure dans le chef des nouveaux associés, et profitable, doivent être qualifiées d'indices dans le sens de l'existence d'un abus de droit. Dans l'hypothèse où un tel abus de droit au sens du paragraphe 6 (1) StAnpG se trouverait vérifié, le report de pertes d'exercices antérieurs doit être refusé conformément au paragraphe 6 (2) StAnpG.

L'argumentation de l'appelante revient en substance à faire admettre qu'un bénéficiaire économique d'un groupe de sociétés qui occupe les postes de mandataires sociaux de plusieurs de ces sociétés jouit en dernière analyse d'une liberté plus ou moins grande dans le choix de la société à laquelle il entend concrètement voir imputer fiscalement les produits et les charges relatifs aux opérations économiques qu'il réalise par son activité personnelle mais pour le compte de plusieurs de ses sociétés. En d'autres termes, ledit bénéficiaire devrait jouir de la liberté de choisir la « *casquette sociétaire* » sous le couvert de laquelle il exerce son activité.

Sans vouloir se prononcer sur le caractère justifié ou non de cette pétition en son principe, la Cour considère que l'appelante ne saurait de toute façon s'en prévaloir utilement en l'espèce au vu de certains éléments qui rendent le choix porté en l'espèce par son bénéficiaire économique inadéquat.

En effet, il convient de rappeler que Soc. Bavait été constituée en l'année 1990 et que son activité initiale consistait en l'acquisition, durant l'année 1991, d'un objet immobilier et en sa détention jusqu'en l'année 1995 lorsque ledit objet immobilier a été vendu à un prix engendrant une perte de … LUF. Depuis lors, Soc. B n'a plus détenu aucun élément d'actif et son passif était constitué entre les années 1999 et 2005 de capitaux propres négatifs de quelque … d'euros et également de quelque … d'euros au titre d'avances d'actionnaires.

En outre, aucune autre activité de cette société durant toutes ces années ne se dégage des éléments du dossier, de manière qu'il faut conclure qu'elle n'a point participé à la vie économique d'un quelconque secteur d'activité entre les années 1996 et 2005. Ce n'est qu'au titre de l'année 2006 que les comptes annuels de Soc. B font état d'un produit d'exploitation de … € consistant en une créance du chef d'un « *compte de liaison* » à l'égard de la société … sans qu'un autre élément d'actif ait été ajouté en cours d'exercice ou que le passif ait subi une variation significative, aucun autre élément du dossier ni aucune explication des parties n'étayant la nature de cette créance et l'activité à travers laquelle elle a été générée.

De même, il existe un écart certain entre la valeur bilantaire de Soc. B, s'élevant à un actif net de (… € (la créance de … € à l'égard de la société … + … € TVA) – … € =) -… €, à la date de la dernière clôture d'exercice au 31 décembre 2006 avant sa cession à la Soc. Dle 20 août 2007 et le prix de … € que la Soc. D a investi pour acquérir l'intégralité du capital de Soc. B.

Au titre de l'exercice 2007, les comptes annuels de Soc. B ne renseignent aucune acquisition d'un élément de l'immobilisé ni des charges d'exploitation hormis 140 € de cotisations professionnelles. La seule variation significative de la situation patrimoniale provient du fait unique de la comptabilisation de la créance litigieuse de a.- € et de la TVA afférente à l'égard de la société … qui ont emporté les augmentations correspondantes de l'actif circulant et du passif.

Du chef de l'exercice 2008, les comptes annuels de Soc. B relèvent l'acquisition d'un objet immobilier et de deux participations dans d'autres sociétés comme nouveaux éléments de l'actif, ainsi que la conclusion d'un emprunt bancaire. Le compte de pertes et profits fait

état d’un chiffre d’affaires de … € et de charges d’exploitation de l’ordre de … €, dont essentiellement la refacturation de certains frais et de mises à disposition d’infrastructures par la société … à hauteur de e.- €.

Par contre, la société ... exerçait l’activité commerciale d’agence immobilière et réalisait un chiffre d’affaires qui a évolué de quelque … d’euros en 2002 à … d’euros en 2008. Il n’est pas non plus contesté que les bénéficiaires économiques de la société … étaient les mêmes que ceux de la Soc. D et partant également de Soc. B à partir d’août 2007.

Eu égard à l’ensemble de ces éléments, il faut soulever la question des motifs ayant amené les bénéficiaires économiques du groupe Soc. C à faire acquérir l’intégralité des actions de Soc. B par une société de leur groupe au prix de … € qui s’avère passablement élevé par rapport à l’actif net de Soc. B et eu égard à l’absence totale d’activité de cette dernière durant les dix années avant l’acquisition, ainsi qu’à prétendument faire intervenir Soc. B dans des transactions immobilières d’envergure, impliquant des facturations de commissions à hauteur de a.- € pour l’année 2007 et de b.- € pour l’année 2008 par Soc. B à la société …, plutôt que de les réaliser entièrement par le biais de cette dernière ayant eu une activité d’agence immobilière bien connue du public et du secteur d’activité concerné. Il en est de même en ce qui concerne le fait que Soc. B ne disposait durant les années 2007 et 2008 pas elle-même de personnel salarié, ni de l’infrastructure nécessaire pour réaliser des opérations immobilières et que, suivant l’argumentation de l’appelante, ces prestations auraient été réalisées par elle-même grâce à la mise à disposition de matériel et de ressources humaines précisément par la société … et effectuées par Monsieur … lui-même, les premiers juges ayant relevé à juste titre dans ce cadre le fait que Monsieur … était administrateur et administrateur délégué tant de la société … que de l’appelante ainsi que les conditions particulières ne correspondant *a priori* pas à une logique de concurrence entre des sociétés découlant de ce qu’une société qui, jusqu’à sa reprise par un groupe de sociétés, était dormante et qui n’occupe pas elle-même du personnel, ni ne dispose elle-même d’une infrastructure dédiée pour réaliser les prestations facturées, se voit mettre à sa disposition par une société du même groupe cette infrastructure et ces ressources humaines et refacture à cette même société ses prétendues prestations.

Alors même que ce choix pourrait sous ses différents aspects encore être qualifié de simplement inhabituel *a priori*, un caractère inadéquat lui est cependant imprimé en l’espèce dans la mesure où l’explication à la base des facteurs prévisés de ce choix doit être recherchée dans le droit théorique, dans le chef de Soc. B, au report des pertes accumulées d’un total de … € jusqu’à la fin de l’exercice 2005 puisque c’est précisément ce droit qui représente la seule justification apparente du prix d’acquisition de … € et qui explique le transfert, par le biais des facturations de commissions par Soc. B à la société … et de la déduction fiscale desdites commissions par cette dernière, d’une partie du chiffre d’affaires de la société … vers Soc. B en vue d’obtenir l’absence de charge d’impôt de ladite partie du chiffre d’affaires par le biais de la compensation avec les pertes antérieures permettant de maintenir dans le chef de la société … un bénéfice imposable relativement constant durant les années 2006 à 2008, alors même que son chiffre d’affaires a progressé de plus d’un million en l’année 2007 par rapport à l’année 2006. La Cour rejoint ainsi les premiers juges dans leur conclusion que ces avantages fiscaux ne seraient en principe pas accordés par le législateur dans des conditions normales, au regard du caractère personnel du droit au report de pertes et de l’interdiction en découlant d’une transmission de pertes dans le seul but d’user de pertes reportables, ainsi qu’au regard de l’interdiction de déduire des frais à titre de dépenses d’exploitation qui sont sans relation avec l’acquisition de revenus.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par l'argumentation de l'appelante relative à l'identité de son activité et le niveau de son activité, étant donné que les éléments factuels relatifs à un changement d'activité et au défaut d'autres éléments d'actif dans le chef d'une société pouvant se prévaloir de pertes reportables ne représentent que des indices d'abus de droit mais non pas des critères fixes pour admettre son existence. Ainsi, même si l'appelante détenait effectivement déjà un objet immobilier durant les années 1991 à 1995 et qu'elle prétend être devenue de nouveau active dans le secteur immobilier à partir de l'année 2007, ce fait n'est pas de nature à exclure l'existence d'un abus de droit. En outre, si l'absence d'activité et le défaut de détention de biens d'actif durant les années 1996 à 2005 ne constituent pas à eux seuls un motif suffisant pour conclure à un abus de droit, ces éléments s'ajoutent à ceux relevés *supra* et rentrent partant parmi les facteurs de la situation globale à la base de l'examen si un abus de droit se trouve vérifié.

Il s'ensuit que le troisième élément de l'abus de droit se trouve également vérifié en l'espèce.

En ce qui concerne le quatrième élément tenant à l'absence de considérations économiques valables pour justifier l'utilisation de cette structuration en apparence inadéquate, c'est encore à bon droit que les premiers juges ont rappelé que la charge de la preuve n'incombe pas entièrement au contribuable, mais qu'il appartient en principe à l'Etat qui invoque un abus de droit de prouver que les éléments constitutifs de l'abus se trouvent réunis. Néanmoins, par rapport au critère de l'existence de considérations économiques valables à la base de la voie choisie, cette charge de la preuve ne saurait avoir pour conséquence d'imposer à l'Etat la preuve concrète de l'impossibilité d'une justification économique de la voie choisie, mais elle doit plutôt toujours être limitée aux éléments que l'Etat peut raisonnablement être supposé établir, à savoir que l'Etat devra rendre plausible l'absence d'une justification économique à la base de la voie choisie et qu'il incombe alors au contribuable, à la source de la voie choisie, de faire état de considérations économiques justifiant, d'après lui, la voie choisie malgré l'apparence contraire dument mise en avant par l'Etat. Ainsi que les premiers juges l'ont encore judicieusement retenu, il ne suffit pas que le contribuable fasse simplement état de motifs économiques pour que ceux-ci doivent nécessairement être admis comme valables, mais il faut que ces motifs puissent être considérés comme réels et présentent par eux-mêmes un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu.

Par voie de conséquence, il incombe en l'espèce à l'appelante de fournir une justification économique valable pour l'ensemble des opérations en cause afin de mettre à néant l'apparence d'inadéquation découlant des éléments prévisés mis en avant par l'Etat à l'appui des actes décisionnels déférés.

L'argumentation déployée par l'appelante à cet égard laisse de convaincre sous plusieurs aspects. Ainsi, il ne suffit pas d'affirmer que la nature des opérations prétendument réalisées grâce à l'entremise de Soc. B impliquerait l'intervention personnelle d'un ou de plusieurs administrateurs et non pas d'un personnel subalterne sans pour autant requérir une infrastructure importante détenue par ladite société, ni de renvoyer à un simple relevé d'opérations immobilières qui auraient été réalisées grâce à l'intervention de Soc. B durant les années 2007 et 2008. En effet, comme déjà relevé ci-avant, Monsieur …, qui aurait fourni l'essentiel des prestations pour le compte de Soc. B, était administrateur et administrateur délégué tant de la société … que de Soc. B, de manière que ces éléments sont insuffisants pour faire conclure que les opérations immobilières auxquelles il est fait référence ont effectivement été réalisées au nom de Soc. B. Il s'y ajoute, tel que les premiers juges l'ont relevé à juste titre, le fait qu'une facture émise par la société … précisément le 31

décembre 2008 à l'attention de Soc. B, intitulée « *honoraires pour prestations mises à disposition et fournitures relatifs à l'année 2008* », reprend dans son libellé la mise à disposition de bureaux, de trois voitures, de frais de déplacement et de représentation, de matériel de bureau, de frais relatifs à une secrétaire polyvalente, d'agents commerciaux et d'un directeur de service, est de nature à ébranler l'affirmation de l'appelante que certains projets d'envergure auraient dû être traités par un dirigeant du groupe. En outre, par comparaison avec les chiffres d'affaires de la société … de quelque … d'euros respectivement pour les années 2007 et 2008, il n'est que difficilement concevable que des commissions à hauteur de a.- € en 2007 et b.- € en 2008 aient pu être générées par Soc. B sans une quelconque infrastructure matérielle et quasiment sans besoins en personnel. Finalement, à l'instar des premiers juges, il convient de signaler que l'acceptation par la société …, dans un courrier du 15 octobre 2009 adressé au bureau d'imposition, d'une proposition de ce dernier de ramener, pour l'exercice 2007, les commissions revenant à Soc. B, initialement d'un montant de a.- €, à un montant de c.- € hors TVA n'est certainement pas de nature à corroborer le caractère sérieux de l'affirmation de l'appelante que les commissions litigieuses correspondraient effectivement à des prestations effectuées par Soc. B.

En conséquence, il convient de conclure à partir de l'ensemble de ces considérations que l'appelante ne fait pas état de considérations économiques valables pour justifier l'utilisation de cette structuration en apparence inadéquate et plus particulièrement le caractère réel de son activité et des commissions litigieuses lui attribuées, de manière que le quatrième et dernier élément de l'abus de droit se trouve également vérifié en l'espèce.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition et le directeur, confirmé par le tribunal, ont conclu à l'existence d'un abus de droit par rapport aux opérations liées à l'acquisition des actions de Soc. B par la société Soc. D, à l'attribution de commissions par la société … à Soc. B et au report des pertes d'exercices antérieurs par cette dernière sur ses bénéfices découlant de ces commissions. Conformément au § 6 (2) StAnpG, les impositions de l'appelante des exercices 2009 et 2010 étaient partant à fixer sur base d'une structuration adéquate par rapport aux opérations économiques en cause. En l'espèce, ce constat implique que les commissions litigieuses au titre des années 2007 et 2008 devaient être imputées à la société …, comme la Cour a décidé dans son arrêt parallèle de ce jour (n° 35979C) dans le cadre du recours introduit par la société …, et non pas à Soc. B et que la mise en compte d'une rémunération pour la prise en charge de frais et de mises à disposition d'infrastructures par la société … à l'égard de Soc. B à hauteur de e.- € devait également être éliminée du résultat imposable. Sur pied des mêmes considérations que celles ayant conduit à écarter fiscalement les prestations réalisées par Soc. B pour le compte de la société …, il y a lieu de conclure également que la réalité économique des commissions facturées par Soc. B à la société … S.A. n'est pas non plus établie dans le chef de Soc. B, de sorte qu'à défaut de contestations particulières de cette dernière à cet égard et d'explications quant aux raisons économiques de cette facturation intra-groupe, c'est à bon droit que le directeur a encore confirmé l'attribution par le bureau d'imposition de la somme de d.- € à la société …. Par voie de conséquence, c'est à juste titre que le bureau d'imposition a refusé, pour l'année 2007, de reconnaître comme produit d'exploitation la commission de a.- € payée par la société … à l'appelante et qu'il a réduit le bénéfice déclaré de l'exercice 2008 de b.- + d.- – e.- = f.- €. C'est encore à juste titre que le bureau d'imposition a dénié aux pertes subies par l'appelante durant les années 1992 à 2005 le caractère reportable conformément à l'article 114 LIR et au § 9*bis* GewStG et refusé leur compensation avec les bénéfices de l'appelante des exercices 2009 et 2010.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que les impositions critiquées par l'appelante sont conformes à la loi et que c'est à juste titre que le tribunal a rejeté le recours de l'appelante contre la décision directoriale déférée du 8 novembre 2013 ayant confirmé la validité de ces impositions. L'appel sous examen est partant à rejeter comme étant non fondé et le jugement entrepris est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 10 mars 2015 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 16 février 2016 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative